

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 22 de diciembre de 2010\*

En el asunto C-287/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal administratif (Luxemburgo), mediante resolución de 8 de junio de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de junio de 2010, en el procedimiento entre

**Tankreederei I SA**

y

**Directeur de l'administration des contributions directes,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis y T. von Danwitz, Jueces;

\* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;  
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Tankreederei I SA, por el Sr. F. Collot, avocat;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y B. Cabouat, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y J.-P. Keppenne, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 56 TFUE y 63 TFUE.
  
- 2 Dicha petición fue formulada en el marco de un litigio entre Tankreederei I SA (en lo sucesivo, «Tankreederei»), sociedad luxemburguesa y el directeur de l'administration des contributions directes de Luxemburgo, a raíz de la negativa de dicho órgano administrativo a conceder a la mencionada sociedad bonificaciones fiscales por inversión.

### **Derecho nacional**

- 3 El artículo 152 *bis*, apartado 1, de la Ley de 4 de diciembre de 1967, del impuesto de la renta (*Mémorial* A 1967, p. 1228), en su versión modificada por la Ley de 19 de diciembre de 1986 (*Mémorial* A 1986, p. 2330) (en lo sucesivo, «LIR»), establece:

«Los contribuyentes obtendrán cuando así lo soliciten las bonificaciones fiscales sobre los rendimientos que se establecen a continuación, basadas en las inversiones indicadas en los apartados 2 y 7 siguientes que realicen sus empresas en el sentido del artículo 14. Las inversiones deberán efectuarse en un establecimiento situado en el

Gran Ducado y destinado a permanecer en él; además, deberán utilizarse físicamente en el territorio luxemburgués.»

### Hechos que originaron el litigio y cuestión prejudicial

- 4 Tankreederei, con domicilio social en Luxemburgo, gestiona desde dicho Estado miembro dos buques destinados a la navegación fluvial en el marco de su actividad que consiste en abastecer de hidrocarburos de combustible a los buques marinos (abastecimiento de combustible o «bunkering») en los puertos de Amberes (Bélgica) y de Ámsterdam (Países Bajos).
- 5 La mencionada sociedad solicitó acogerse, para los ejercicios fiscales de los años 2000 a 2003, a las bonificaciones fiscales por inversión sobre la base del artículo 152 *bis* de la LIR, solicitud que le denegó la administration des contributions directes del Gran Ducado de Luxemburgo el 11 de marzo de 2005, debido a que los buques afectados se utilizaban en el extranjero.
- 6 El 28 de junio de 2005, la mencionada sociedad presentó ante el director de dicho organismo una reclamación, que fue desestimada mediante una resolución de este último de 29 de enero de 2009 (en lo sucesivo, «resolución de 29 de enero de 2009»).
- 7 El 23 de abril de 2009, dicha sociedad interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso contra la resolución de 29 de enero de 2009. En apoyo de dicho recurso, alegó que el artículo 152 *bis* de la LIR es incompatible con el artículo 56 TFUE. Haciendo hincapié, por una parte, en que sólo en Luxemburgo posee un establecimiento permanente y que por tanto debe considerarse empresa en el sentido del artículo 14 de la LIR y que, por otra parte, sus buques figuran en el activo de su balance en dicho

Estado miembro y se utilizan en el marco de una actividad imponible exclusivamente en el territorio de éste, sostiene que la resolución de 29 de enero de 2009 le da un trato fiscal menos favorable que a las empresas que ejercen la misma actividad en el territorio de dicho Estado miembro. Alega que el trato que se le dispensa constituye, en consecuencia, una restricción injustificada a la libre prestación de servicios. Añade que, pese a que sus buques son aptos para la navegación en el Mosela luxemburgués, el service de la navigation intérieure maritime del Ministerio de Transportes luxemburgués denegó la matriculación de los mencionados buques en el puerto luxemburgués de Merttert, lo que le obligó a matricular sus buques en el puerto de Amberes.

- 8 Partiendo del hecho probado de que Tankreederei está domiciliada y tributa en Luxemburgo, y que la resolución de 29 de enero de 2009 se basó en el incumplimiento del requisito, mencionado en el artículo 152 *bis* de la LIR, de la utilización física de la inversión en el territorio luxemburgués, el tribunal administratif señala que, a diferencia de las alegaciones del Gobierno luxemburgués ante dicho órgano, el Derecho de la Unión no se opone únicamente a las normas nacionales que implican una discriminación por razón de la nacionalidad, sino que puede también oponerse a una normativa nacional que disuade a un nacional de prestar servicios o de invertir en otro Estado miembro.
  
- 9 Al albergar dudas acerca de la compatibilidad del artículo 152 *bis* de la LIR con el Derecho de la Unión, el tribunal administratif decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen los artículos [56] TFUE y [63] TFUE a lo dispuesto en el artículo 152 *bis*, apartado 1, de la [LIR], en la medida en que éste establece que los contribuyentes luxemburgueses sólo podrán acogerse a la bonificación fiscal por inversión cuando las inversiones se realicen en un establecimiento situado en el Gran Ducado de

Luxemburgo y destinado a continuar situado en él de forma permanente, y se utilicen físicamente en el territorio luxemburgués?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

- 10 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 56 TFUE y 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición de un Estado miembro que supedita el reconocimiento de una bonificación fiscal por inversión al requisito de que la inversión en cuestión se efectúe en un establecimiento situado en el territorio nacional y destinado a continuar situado en él de modo permanente, y se utilice físicamente en dicho territorio.
  
- 11 De la petición de decisión prejudicial y de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que la pregunta del órgano jurisdiccional remitente se refiere, más en concreto, a la conformidad con los artículos 56 TFUE y 63 TFUE del requisito, como lo establece el artículo 152 *bis* de la LIR, que supedita el beneficio de la ventaja fiscal controvertida en el litigio principal a la utilización física de la inversión de que se trata en el territorio nacional.
  
- 12 Al respecto, procede destacar, como hacen Tankreederei y la Comisión Europea, que las prestaciones remuneradas de dicha sociedad con establecimientos exclusivamente en Luxemburgo, en el marco de sus actividades de abastecimiento ejercidas en los puertos de Amberes y de Ámsterdam por medio de dos buques por los que solicita la bonificación fiscal por inversión, constituyen servicios en el sentido del artículo 57 TFUE.

- 13 De ello se desprende que las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre prestación de servicios se aplican a una situación como la controvertida en el litigio principal.
- 14 A este respecto, si bien ciertamente la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho de la Unión (véase, en particular, la sentencia de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 23).
- 15 El Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que el artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro (véase, en particular, la sentencia de 11 de junio de 2009, *X y Passenheim-van Schoot*, C-155/08 y C-157/08, Rec. p. I-5093, apartado 32). Constituyen restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véase, en particular, la sentencia de 4 de diciembre de 2008, *Jobra*, C-330/07, Rec. p. I-9099, apartado 19).
- 16 Por otra parte, la libre prestación de servicios puede ser invocada por una empresa frente al Estado en que esté establecida en el supuesto de que los servicios se presten a destinatarios establecidos en otro Estado miembro y, más en general, en todos los casos en que el prestador de servicios ofrezca sus servicios en el territorio de un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido (véase, en particular, la sentencia de 11 de enero de 2007, *ITC*, C-208/05, Rec. p. I-181, apartado 56).
- 17 En el presente asunto, es preciso observar que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que somete las inversiones efectuadas en el territorio de otro Estado miembro, en el que la empresa de que se trata no está domiciliada, a un régimen fiscal menos favorable que el reservado a las inversiones utilizadas en el territorio nacional puede, si no disuadir a las empresas nacionales de prestar, en

otro Estado miembro, servicios que requieren la utilización de bienes de inversión situados en ese último Estado miembro, al menos hacer dicha prestación de servicios transfronterizos menos atractiva o más difícil que la prestación de servicios en el territorio nacional mediante bienes de inversión situados en ese último (véase, en ese sentido, la sentencia Jobra, antes citada, apartado 24).

- 18 De ello deriva que una disposición nacional de ese tipo constituye una restricción a la libre prestación de servicios, en el sentido del artículo 56 TFUE.
- 19 Dicha restricción sólo puede admitirse si está justificada por razones imperiosas de interés general. En tal caso, también es necesario que la aplicación de dicha restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no exceda de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse, en ese sentido, las sentencias de 30 de enero de 2007, Comisión/Dinamarca, C-150/04, Rec. p. I-1163, apartado 46, y de 15 de abril de 2010, CIBA, C-96/08, Rec. p. I-2911, apartado 45).
- 20 Pues bien, el Gobierno luxemburgués no ha invocado ninguna posible justificación en el marco del presente asunto, ni el órgano jurisdiccional remitente la ha considerado.
- 21 En todo caso, en circunstancias como las del asunto principal, la restricción comprobada no puede justificarse por la exigencia, que el Tribunal de Justicia considera legítima, del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véase, en particular, la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartados 45, 46 y 51).

- 22 En efecto, basta al respecto con señalar, como hacen Tankreederei y la Comisión, que, según la información transmitida por el órgano jurisdiccional remitente, las actividades de Tankreederei, relativas a los servicios de abastecimiento prestadas en los puertos de Amberes y de Ámsterdam por medio de buques respecto de los que solicita la bonificación fiscal, son imponibles únicamente en Luxemburgo. Por tanto, el derecho del Gran Ducado de Luxemburgo a ejercer su competencia fiscal respecto de dichas actividades no se ve de ningún modo comprometida si no se cumple el requisito contemplado en el apartado 11 de la presente sentencia (véase, en ese sentido, la sentencia Jobra, antes citada, apartados 32 y 33).
- 23 La restricción controvertida tampoco está justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional, que el Tribunal de Justicia erige en razón imperiosa de interés general (véanse las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 28, y Comisión/Bélgica, C-300/90, Rec. p. I-305, apartado 21).
- 24 En efecto, para que una justificación de ese tipo pueda prevalecer, es preciso que esté acreditada la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véase, en particular, la sentencia de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 62 y jurisprudencia citada).
- 25 Pues bien, como subraya la Comisión, de los autos transmitidos al Tribunal de Justicia no se desprende que exista una relación directa, desde el punto de vista del régimen tributario luxemburgués, entre, por una parte, el reconocimiento, a una empresa que presta servicios como los controvertidos en el litigio principal, de una bonificación fiscal por los bienes de inversión utilizados a tal efecto y, por otra parte, la financiación de dicha ventaja fiscal mediante el impuesto percibido sobre las rentas obtenidas por los destinatarios de los servicios prestados gracias a dichos bienes (véase, en ese sentido, la sentencia Jobra, antes citada, apartado 34 y jurisprudencia citada).

- 26 Por tanto, para la concesión del beneficio fiscal de que se trata en el litigio principal, carece de pertinencia el hecho de que los destinatarios de dichos servicios establecidos en Luxemburgo tributen en este Estado miembro y que los establecidos en otro Estado miembro no lo estén (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 40).
- 27 La necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales nacionales –reducción a la que conduciría, en el asunto principal, la concesión de la bonificación controvertida a Tankreederei– no figura entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado FUE (véanse, en ese sentido, las sentencias de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartado 56, y de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 46).
- 28 En cuanto a la necesidad de prevenir las prácticas abusivas, procede señalar que, según reiterada jurisprudencia, una restricción a la libre prestación de servicios puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo único objetivo sea lograr una ventaja fiscal (véase, en particular, la sentencia Jobra, antes citada, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 29 No obstante, la disposición nacional controvertida en el litigio principal afecta a cualquier empresa que utilice bienes de inversión en el territorio de un Estado miembro distinto del Gran Ducado de Luxemburgo, y ello a pesar de la ausencia, como en el asunto principal, de elementos objetivos que puedan demostrar la existencia de tal montaje (véase, en ese sentido, la sentencia Jobra, antes citada, apartados 36 a 38).
- 30 Por último, respecto de las consideraciones expuestas por el Gobierno francés acerca de la facultad de los Estados miembros de supeditar la concesión de una ventaja fiscal dirigida a responder a necesidades específicas de toda o parte de su población al requisito de que exista un cierto grado de vinculación entre el beneficiario de la ventaja

y la sociedad del Estado miembro de que se trata, procede señalar que, ciertamente, la elección de los intereses colectivos que un Estado miembro pretende promover concediendo ventajas fiscales está comprendida en el ámbito de su competencia (véase, en ese sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 39).

- 31 Además, respecto de la exigencia de una cierta vinculación del beneficiario de una prestación con la sociedad del Estado miembro en cuestión, el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de declarar, respecto de prestaciones que no se rigen por el Derecho de la Unión, que los Estados miembros disponen de un amplio margen de apreciación en cuanto a la fijación de los criterios para valorar una vinculación del mencionado tipo (véase, en ese sentido, la sentencia de 1 de octubre 2009, Gottwald, C-103/08, Rec. p. I-9117, apartados 32 y 34).
- 32 No obstante, en circunstancias como las del litigio principal, en las que una disposición nacional deniega sistemáticamente el beneficio de una ventaja fiscal por el mero hecho de que la inversión no se utiliza en el territorio nacional, pese a que la inversión en cuestión es ajena a cualquier finalidad social, dichas consideraciones no pueden justificar esa denegación.
- 33 Del análisis precedente resulta que una disposición nacional como la controvertida en el litigio principal no puede justificarse por razones imperiosas de interés general.
- 34 En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de un Estado miembro en virtud de la cual se deniega una bonificación fiscal por inversión a una empresa establecida únicamente en dicho Estado miembro, por el mero hecho de que

el bien de inversión, respecto del que se solicita dicha bonificación, se utiliza físicamente en el territorio de otro Estado miembro.

- <sup>35</sup> En dichas circunstancias, no es necesario examinar si las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales también pueden oponerse a dicha disposición nacional (véase, en ese sentido, la sentencia Jobra, antes citada, apartado 42).

## Costas

- <sup>36</sup> Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

**El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de un Estado miembro en virtud de la cual se deniega una bonificación fiscal por inversión a una empresa establecida únicamente en dicho Estado miembro, por el mero hecho de que el bien de inversión, respecto del que se solicita dicha bonificación, se utiliza físicamente en el territorio de otro Estado miembro.**

Firmas